

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch V als Vorsitzende

und die weiteren Senatsmitglieder

R als Berichterstatter, L1 (Landwirtschaftskammer Steiermark) und L2
(Landarbeiterkammer Steiermark)

in der Beschwerdesache PG, FH, RK, AP, FHH, MHH, OH, X GmbH und WN als
ehemalige Gesellschafter der X AG und atypisch stille Gesellschaft, A, vertreten
durch BDO Graz GmbH, Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungsgesellschaft,
Hartenaugasse 34, 8010 Graz, gegen die als Bescheid intendierte Erledigung des
Finanzamtes Graz-Stadt vom 11. Oktober 2011, betreffend Feststellung von Einkünften
gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 nach der am 23. April 2014 in Conrad von
Hötzendorf-Straße 14-18, 8010 Graz, im Beisein der Schriftführerin SF durchgeführten
Verhandlung beschlossen:

Die Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit
Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe:

Die X AG (StNr 000/0000) hat mit der Eingabe vom 28. September 2009 - Meldung
gemäß § 13 UmgrStG (Eingang beim Finanzamt Graz-Stadt am 29. September 2009) -
mitgeteilt, dass die namentlich genannten atypisch stillen Beteiligten "als Einbringende
mit Einbringungs- und Übertragungsverträgen vom Juni 2009 ihre atypisch stillen
Beteiligungen laut Zusammenschlussverträgen vom 30.8.2006, vom 27.9.2007 und vom
29.9.2008 an der X AG & Still, Gesellschaft für Softwareentwicklung, G (Steuernummer:
111/1111, Finanzamt Graz-Stadt) samt allen mit dieser Beteiligung unmittelbar oder

mittelbar rechtlich und wirtschaftlich im Zusammenhang stehenden Ansprüchen in die X AG, G, FN xxxxxx (Steuernummer 000/0000, Finanzamt Graz-Stadt) als übernehmende Körperschaft eingebracht haben. Als Einbringungsstichtag wurde der 31.12.2008 vereinbart.

...

Durch die Einbringung sämtlicher atypisch stiller Beteiligungen in die X AG, G, FN xxxxxx (Steuernummer 000/0000, Finanzamt Graz-Stadt) zum Einbringungsstichtag 31.12.2008 ist die X AG & Still, Gesellschaft für Softwareentwicklung, G (Steuernummer 111/1111, Finanzamt Graz-Stadt) aus steuerlicher Sicht ab 1.1.2009 aufgelöst".

Dieser Sachverhalt wurde auch im Rahmen der Außenprüfung unter Punkt 6.) "Einbringung gem. Art. III UmgrStG per Stichtag 31.12.2008" der Beilage 1 zum Bericht vom 30. September 2011 über das Ergebnis der Außenprüfung bestätigt. Demnach "übertragen mit Einbringungsvertrag vom 22.6.2009 sämtliche atypisch stillen Gesellschafter per Stichtag 31.12.2008 jeweils ihren Abfindungsanspruch aus ihrer atypisch stillen Beteiligung am Unternehmen der X AG unter Anwendung der Bestimmungen des Art. III UmgrStG als Sacheinlage auf die übernehmende X AG. Als Gegenleistung wird der Einbringende mit bestehenden Aktien der X durch bisherige Aktionäre der X AG abgefunden".

Nach Durchführung einer das Streitjahr umfassenden Außenprüfung (vgl. Bericht vom 30. September 2011 über das Ergebnis der Außenprüfung) hat das Finanzamt die angefochtene, als Bescheid intendierte Erledigung, die im Adressfeld nachstehende Textierung aufweist, erlassen:

"X AG u atyp stille Ges
z.H. BDO Graz GmbH
Hartenaug 34
8010 Graz".

Gegen den Gewinnfeststellungs"bescheid" für das Jahr 2008 hat die "X AG und atypisch stille Gesellschaft" Beschwerde eingebracht, die die Änderung der Verlustzuweisungen und die Nichtanerkennung der Forderungsabschreibungen bekämpft.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch - zu dem auch das Adressfeld zählt - kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 23.2.2005, 2002/14/0001 und vom 15.2.2006, 2005/13/0179 sowie die Beschlüsse vom 6.4.1994, 91/13/0234, vom 31.7.2002, 97/13/0127 und vom 9.2.2005, 2000/13/0116 und vom 12.12.2007, 2005/15/0040 in der Beschwerdesache der MA AG und atypisch stille Gesellschafter als ehemalige Gesellschafter der MA AG & atypisch stille Gesellschaft).

Der Unabhängige Finanzsenat hat nach Zurückweisung der Beschwerde - die angefochtene Erledigung der belangten Behörde hat mangels gesetzmäßiger Adressatenbezeichnung keine Bescheidqualität erlangt - durch den Verwaltungsgerichtshof (Beschluss vom 12.12.2007, 2005/15/0040) mit Bescheid vom 5. März 2008, RV/0020-G/08, die Berufung gegen die vom Finanzamt Graz-Stadt erlassenen, als Gewinnfeststellungsbescheide 1995 bis 1998 intendierten Erledigungen im Wesentlichen mit folgender Begründung als unzulässig zurückgewiesen:

"Die gemäß § 188 BAO für die Kalenderjahre 1995 bis 1998 erlassenen Gewinnfeststellungsbescheide vom 5. April 2002 weisen im Adressfeld folgenden Wortlaut auf:

"MA AG & ATYP ST GES
z.Hd. ...".

Es ist unbestritten, dass die Y Treuhand GmbH auf Grund des Einbringungsvertrages vom 29. Juni 1999 ihre atypisch stille Beteiligung an der MA AG mit Wirkung vom 30. September 1998 unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen nach Artikel III des UmgrStG in die MA AG eingebracht hat.

Da demnach im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide die atypisch stille Gesellschaft rechtlich nicht mehr existent war, wären diese gemäß § 191 Abs. 2 BAO an die ehemaligen Mitunternehmer zu richten gewesen (vgl. auch Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, Kommentar, Wien 2000, Rz 14 zu § 18 und Kotschnigg, SWK 1998, S 468).

Da die vom Finanzamt mit der Bezeichnung "MA AG & ATYP ST GES" getroffene Wahl des Bescheidadressaten dem gesetzmäßigen Individualisierungserfordernis eines Bescheides nicht genügt, haben die angefochtenen, als Gewinnfeststellungsbescheide intendierten Erledigungen keine Bescheidqualität erlangt."

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide. Daher sind Bescheidbeschwerden gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 260, Tz 8).

Gemäß § 274 Abs. 3 Z 1 BAO kann der Senat ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Beschwerde als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen ist (§ 260).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage war die Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen als unzulässig zurückzuweisen:

Der angefochtene Gewinnfeststellungs"bescheid" 2008 weist im Adressfeld nachstehende Textierung auf:

"X AG u atyp stille Ges
z.H. BDO Graz GmbH
Hartenaug 34
8010 Graz"

Somit ist der angefochtene "Bescheid" vom 11. Oktober 2011 unter Verletzung des § 191 Abs. 2 BAO nicht an die ehemaligen Gesellschafter der X AG und atypisch stille Gesellschaft - dies hätte der namentlichen Anführung sämtlicher Gesellschafter mit der Beifügung "als ehemalige Gesellschafter der X AG und atypisch stille Gesellschaft" im Adressfeld bedurft - sondern an eine seit 1. Jänner 2009 rechtlich nicht mehr existente Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit ergangen und hat dadurch keine Bescheidqualität erlangt.

Diese Rechtsauffassung wird auch vom Finanzamt Graz-Stadt in der Stellungnahme vom 11. April 2014 - "Bezugnehmend auf die ausführliche Darlegung der Sach- und Rechtslage wird von Seiten der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass diese die dargelegte Rechtsmeinung teilt und auch davon ausgeht, dass der Bescheid nicht ordnungsgemäß adressiert wurde." - zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 26. März 2014 geteilt.

An dieser Beurteilung vermag auch die Bestimmung des § 191 Abs. 5 BAO - "Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so steht dies der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den Übrigen, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden." - aus nachstehenden Erwägungen nichts zu ändern:

Diese Bestimmung gilt nicht, wenn sich die Nichtigkeit als Feststellungsbescheid beabsichtigter Schriftstücke beispielsweise ergibt, weil die Adressierung an eine bereits beendete Personenvereinigung (-gemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit erfolgte (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 191, Tz 14 und Ritz, SWK 2006, S 618 unter Verweis auf VwGH 25.11.2002, 2002/14/0133, wonach es im Hinblick auf § 191 Abs. 2 BAO jedoch unzulässig ist, den Feststellungsbescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht. Ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengemeinschaft an diese ergeht, entfaltet keine Rechtswirkungen).

Die gegen den Gewinnfeststellungs"bescheid" 2008 erhobene Beschwerde vom 11. November 2011 war daher vom Bundesfinanzgericht gemäß § 260 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit § 278 Abs. 1 lit. a BAO zwingend mit Beschluss als unzulässig zurückzuweisen. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den beiden Streitpunkten war dem Bundesfinanzgericht in diesem Verfahren somit jedenfalls verwehrt.

Gemäß § 274 Abs. 3 Z 1 BAO konnte der Senat ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, da die Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen war.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 9 B-VG ist die Revision gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im Falle der mangelnden Bescheidqualität der angefochtenen Erledigung des Finanzamtes die dagegen erhobene Beschwerde zwingend zurückzuweisen war, handelt es sich um keine Rechtsfrage, deren Lösung grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Anforderungen an die Bescheidadressierung im Falle von beendeten Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit entsprechen der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die eingangs zitierte Judikatur); somit ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 23. April 2014